

УДК 657.6

АУДИТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ (НДФЛ)

Сунгатуллина Р.Н.

к.э.н., доцент

Вятская государственная сельскохозяйственная академия

Киров, Россия

Клинова Е.А.

к.э.н., доцент

Вятская государственная сельскохозяйственная академия

Киров, Россия

Аннотация

Предметом исследования являются проблемные вопросы организации аудита расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц. Авторами представлен подход к формированию аудиторских процедур по существу с учетом требований международных стандартов аудита. Результаты исследования могут быть использованы в практике внутреннего и внешнего аудита.

Ключевые слова: Аудит, план аудита, налог на доходы физических лиц, международные стандарты аудита, риски существенного искажения, аудиторские процедуры, аудиторские доказательства.

AUDIT OF PAYMENTS TO THE NATIONAL BUDGET ON PERSONAL INCOME TAX (PIT)

Sungatullina R.N.

Ph.D., associate professor

Vyatka State Agricultural Academy

Kirov, Russia

Klinova E.A.

Ph.D., associate professor

Vyatka State Agricultural Academy

Kirov, Russia

Annotation

The research focuses on the problematic issues of the organization of the audit of payments to the national budget on personal income tax. The authors presented a methodological approach to the formation of substantive audit procedures taking into account the requirements of international standards on auditing. Results of the research can be used in internal and external auditing practices.

Keywords: Audit, audit plan, personal income tax, international standards on auditing, risk of material misstatement, audit procedures, audit evidence.

Налог на доходы физических лиц (далее НДФЛ) является разновидностью прямых налогов, уплачиваемый с дохода работников. Под налогообложение НДФЛ подпадают физические лица, получающие доходы (в национальной или иностранной валюте) от экономических субъектов, функционирующих на российской территории. При этом доходы работников могут быть как в денежном эквиваленте, так и в натуральной форме или в виде материальной выгоды. Удержание налога работодателем производится как у резидентов, так и у нерезидентов РФ.

Аудит расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц может проводиться как в рамках общего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и налогового аудита. При аудите расчетов с бюджетом аудитор должен получить доказательства с целью подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части задолженности перед бюджетом.

Исходя из цели аудита можно сформулировать следующие задачи аудита НДФЛ – это - анализ и проверка:

- формирования налоговой базы;
- правильности применения налоговых ставок;
- определения стандартных налоговых вычетов, учитываемых при исчислении налоговой базы;
- определения социальных налоговых вычетов, учитываемых при исчислении налоговой базы;
- определения имущественных налоговых вычетов, учитываемых при исчислении налоговой базы;
- отражения задолженности (дебиторской и кредиторской) перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- состояния синтетического и аналитического учета расчетов с бюджетом по налогу доходы физических лиц;
- правильности формирования отчетных форм по налогу на доходы физических лиц (2-НДФЛ, форма 6-НДФЛ);
- полноты и своевременности уплаты налога доходы физических лиц.

Международные стандарты аудита уделяют особое внимание вопросам планирования аудита. В рамках общей стратегии аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо разработать план аудита, который содержит более детальное описание характера, сроков и объемов выполняемых аудиторских процедур.

На этапе планирования аудита расчетов с бюджетом по НДФЛ необходимо оценить риски существенного искажения информации (РСИИ) о фактах хозяйственной жизни в части учета расчетов с бюджетом по НДФЛ. Можно выделить следующие этапы оценки РСИИ:

1. идентификация РСИИ о фактах хозяйственной жизни, отражающих расчеты с бюджетом по НДФЛ и оценка вероятности их возникновения;
2. оценка значимости выявленных РСИИ;
3. оценка адекватности средств контроля, разработанных и применяемых по отношению к выявленным РСИИ.

Разрабатывая концепцию подготовки финансовой отчетности руководство организации прямо или косвенно формирует предпосылки о признании, оценке, представлении и раскрытии различных элементов финансовой отчетности и соответствующей раскрываемой информации.

В соответствии с МСА 330 «процедура проверки по существу - аудиторская процедура, предназначенная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок» [3]. Конкретные процедуры по существу планируются в ответ на оцененные риски и дальнейший сбор аудиторских доказательств должен быть направлен на подтверждение или опровержение предпосылок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для анализа потенциальных рисков существенного искажения информации аудиторы используют три категории предпосылок (рис.1):



Рис.1 - Предпосылки формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности [4].

Рассмотрим фрагмент общего плана планируемых процедур в рамках налогового аудита НДФЛ (табл.1).

Таблица 1– Рабочий документ аудитора. Программа планируемых аудиторских процедур по существу в части расчетов с бюджетом по НДФЛ (фрагмент общего плана)

Цель аудиторской процедуры	РСИИ (высокий, средний, низкий)	Планируемые процедуры по существу	Ссылка на РДА
Подтверждение предпосылок формирования БФО*:	средний	Инспектирование внутренних распорядительных документов в части учета НДФЛ	РДА №
Подтверждение предпосылок формирования БФО*:	средний	Инспектирование объектов налогообложения налогом на доходы физических лиц	РДА №
Подтверждение предпосылок формирования БФО*:	высокий	Аналитические процедуры достоверности применения стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов	РДА №
Подтверждение предпосылок формирования БФО*:	средний	Внешнее подтверждение достоверности кредиторской (дебиторской) задолженности расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц	РДА №
Подтверждение предпосылок формирования БФО*:	высокий	Подтверждение достоверности формирования отчетных форм по налогу на доходы физических лиц. Выборочный пересчет показателей отчетных форм.	РДА №

*примечание. Предпосылки формирования БФО представлены на рис.1.

Немаловажным аспектом аудиторской проверки правильности расчетов с бюджетом по НДФЛ является подтверждение правильности применения налоговых вычетов. Налоговым кодексом РФ [1] при определении налоговой базы по

НДФЛ предусмотрены четыре группы налоговых вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные. При планировании аудиторских процедур можно рекомендовать следующий рабочий документ для сбора аудиторских доказательств по применяемым по отношению к работникам организации налоговым вычетам (табл.2).

Таблица – 2. Рабочий документ аудитора. Аналитические процедуры достоверности применения стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов.

ФИО работника _____		период _____				
№ п/п	Доход работника, всего	Стандартные налоговые вычеты	Социальные налоговые вычеты	Имущественные налоговые вычеты	Доход облагаемый НДФЛ	Выявленные искажения

Аудитор выборочно подтверждает правильность применения налоговых вычетов по НДФЛ в разрезе работников. Факты хозяйственной жизни, отражающие налоговые вычеты, должны подтверждаться соответствующими документами. Например, для получения стандартных налоговых вычетов на детей необходимо представить документы, подтверждающие наличие детей и их возраст (копия свидетельства о рождении), и заявление на вычет.

В отдельную процедуру следует выделить подтверждение достоверности раскрытия информации о расчетах с бюджетом по НДФЛ в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В частности, в пятом разделе бухгалтерского баланса по статье «Кредиторская задолженность» раскрывается информация о задолженности перед бюджетом на отчетную дату, в том числе задолженность по налогу на доходы физических лиц (табл.3).

Таблица 3 – РДА «Анализ полученных доказательств в части учета ФХЖ по налогу на доходы физических лиц по третьей группе предпосылок формирования бухгалтерской отчетности»

Виды бухгалтерской и налоговой отчетности	Предпосылки формирования бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации о расчетах с бюджетом по НДС:				
	возникновение, права и обязательства	полнота	классификация и понятность	точность и оценка	результат по всем предпосылкам
Справка -2 НДС					
Форма 6-НДС					
Бухгалтерский баланс					
Вывод аудитора					

В форме налоговой отчетности – «Форма 6-НДС» отражается обобщенная налоговым агентом информация в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента за отчетный период, а также, о датах и суммах фактически полученных доходов и удержанного налога на доходы физических лиц.

При этом надежность аудиторских доказательств повышается внешним подтверждением задолженности путем сверки расчетов с бюджетом на отчетную дату. Источником информации для сбора доказательств являются регистры бухгалтерского и налогового учета по НДС, а также бухгалтерская и налоговая отчетность.

Доказательства, полученные при инспектировании форм бухгалтерской и налоговой отчетности, должны подтверждать (или не подтверждать) соответствующие предпосылки (утверждения).

Таким образом, налоговый аудит является важной составляющей аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяет экономическому субъекту минимизировать налоговые риски и финансовые последствия налоговых проверок. Аудиторские доказательства, полученные при аудите налоговых расчетов используются при формировании мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть 2) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – Загл. с экрана.
2. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс] : [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н]. – Режим доступа [Консультант Плюс]. – Загл. с экрана.
3. Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски"» [Электронный ресурс] : [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н]. – Режим доступа [Консультант Плюс]. – Загл. с экрана.
4. Сунгатуллина Р.Н. Планирование аудита налоговых расчетов по налогу на добавленную стоимость /Р.Н.Сунгатуллина /Экономика и предпринимательство – 2017.- №12-1 (89).- С.525-530

Оригинальность 96%